

IFRS-BULLETIN

IASB veröffentlicht Änderungen an IFRS 9 (Interest Rate Benchmark Reform) und Entwurf zu IAS 1 (ED/2019/7)

u.a. ESMA/DPR Prüfungsschwerpunkte, Entscheidungen des IFRS IC aus der November Sitzung, Modulentwürfe des IDW

Im Blickpunkt:
Der objektive Fehlerbegriff - Eine deutsche Fehlinterpretation der IFRS?

NEWSLETTER NR. 1 - JANUAR 2020

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Accounting Advisory Group (AAG)

ANSPRECHPARTNER:
WP Dr. Jens Freiberg
WP StB Dr. Norbert Lüdenbach

KONTAKT:
BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-200
Telefax: +49 211 1371-120
E-Mail: zar@bdo.de

Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur ersten Ausgabe unseres „IFRS-Bulletins“ im Jahr 2020, mit dem wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen zu den IFRS informieren wollen.

Neben der aktuellsten Agenda Entscheidung aus dem IFRS IC November Meeting stellen wir Ihnen die im vergangenen Quartal veröffentlichten *common enforcement priorities* der ESMA für das nachfolgende Kalenderjahr 2020, betreffend Abschlüsse aus dem Kalenderjahr 2019 vor. Ebenso werden die nationalen DPR Prüfungsschwerpunkte 2020 dargestellt. Weiterhin werden neben den Änderungen an IFRS 9 auch die Vorschläge zur Überarbeitung von IAS 1 dargestellt.

Wir wollen darüber hinaus einen kurzen Überblick über die Aktivitäten von DRSC und IDW sowie auf europäischer Ebene von der EFRAG geben und Sie über die veröffentlichten Stellungnahmen informieren.

Im aktuellen Blickpunktthema beschäftigen wir uns mit Fehlerfeststellung im Enforcement-Verfahren auf Basis des Urteils des OLG Frankfurt a.M. vom 04.02.2019 (WpÜG 3/16, WpÜG 4/16). Unsere Fachmitarbeiter der Accounting Advisory Group der BDO stehen Ihnen für weitere Auskünfte gerne zur Verfügung und beraten Sie in allen weiteren Fragen zu Themen rund um die Rechnungslegung.

1. ENDORSEMENT STATUS

1.1. Übernahmen in EU-Recht

Nachfolgende Neuerungen wurden in Q4/2019 in EU-Recht übernommen (EU-Anwendungszeitpunkt für alle Änderungen: 01.01.2020):

- Änderungen an IAS 1 und IAS 8 - Definition von „wesentlich“;
- Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in den IFRS Standards.

1.2. Ausstehende Übernahmen

Das *endorsement* der nachfolgenden Standards sowie Änderungen an IFRS steht noch aus (erwartetes EU-Übernahmedatum jeweils in Klammern; Stand: 07.01.2020):

Standards:

- IFRS 17 *Insurance Contracts* (*endorsement*: noch offen).

Änderungen an IFRS:

- Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 *Interest Rate Benchmark Reform* (Januar 2020)
- IFRS 3 *Definition of a Business* (Q1/2020)

2. EUROPÄISCHES ENFORCEMENT

2.1. ESMA Prüfungsschwerpunkte

Die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) gab am 22.10.2019 ihre Prüfungsschwerpunkte (*common enforcement priorities*) für das nachfolgende Kalenderjahr 2020, betreffend Abschlüsse aus dem Kalenderjahr 2019, bekannt.

Die ESMA-Schwerpunkte ergänzen - wie in den Vorjahren - die durch die nationalen Enforcer (in Deutschland durch die DPR) gesetzten Schwerpunkte und sind für den Bilanzersteller daher von gleicher Relevanz wie die national spezifischen Prüfungsschwerpunkte.

Die Schwerpunkte der ESMA sind:

- Spezifische Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung von IFRS 16 „Leasingverhältnisse“;
- Fortsetzung zu spezifischen Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ für Kreditinstitute (*credit*

institutions) und IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ für Industrieunternehmen (*corporate issuers*);

- Spezifische Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung von IAS 12 „Ertragsteuern“ (inkl. der Anwendung von IFRIC 23 „Unsicherheit bzgl. der ertragsteuerlichen Behandlung“)
- Auswirkungen des Übergangs von einem einzigen Leitzinssatz (bisher IBOR) auf einen Nachfolger (sog. IBOR Reform);
- Veröffentlichung von nichtfinanziellen Informationen;
- Berichterstattung über alternative Leistungskennziffern;
- Vorbereitung auf das einheitliche elektronische Format für Jahresfinanzberichte (ESEF);
- Mögliche Auswirkungen verschiedener Brexit-Szenarien: Hierbei insbesondere die Darstellung der Involvierung und der Abhängigkeit des Geschäftsmodells von bzw. in UK, nicht „ob der Brexit kommt oder nicht“.

2.2. DPR Prüfungsschwerpunkte 2020

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) veröffentlichte am 18.11.2019 ihre Prüfungsschwerpunkte 2020, betreffend Abschlüsse aus dem Kalenderjahr 2019. Neben den nationalen Schwerpunkten sind auch die gemeinsamen europäischen Enforcement-Schwerpunkte aufgeführt. Die DPR-Schwerpunkte 2020 sind:

1. Wertminderungstest beim Geschäfts- oder Firmenwert sowie bei immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer, insb. Marken (IAS 36):
 - Bestimmung der sachgerechten Ebene des Wertminderungstests (Segmentgrenzen IAS 36.80 (b), zahlungsmittelgenerierende Einheit (ZGE) statt einzelnen Vermögenswert IAS 36.22; IAS 36.66);
 - Ermittlung des Nutzungswerts mit Hilfe plausibler Annahmen und unter Berücksichtigung des speziellen Risikos des Vermögenswerts bzw. der ZGE (IAS 36.30 ff.; IAS 36.A17 (a));
 - Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Kosten der Veräußerung aus der Perspektive eines unabhängigen Marktteilnehmers (IFRS 13.22) und unter Beachtung der Fair-Value-Hierarchie (IFRS 13.72 ff.); ggf. Erfordernis einer Kalibrierung der

Inputparameter anhand des Transaktionspreises beim erstmaligen Ansatz (IFRS 13.64);

- Auswirkungen von IFRS 16 auf den Wertminderungstest beim Geschäfts- oder Firmenwert.

2. Konzernlagebericht:

- Darstellung der Auswirkungen von IFRS 16 auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 315 Abs. 1 S. 1 HGB);
- Darstellung und Berechnung von bedeutendsten Leistungsindikatoren unter Berücksichtigung der Erstanwendung von IFRS 16, insbesondere Bereinigung von Effekten bei alternativen Leistungskennziffern, Anfertigung einer Überleitungsrechnung zur Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung (§ 315 Abs. 1 S.2 und 3 HGB).

3. AKTIVITÄTEN VON DRSC UND IDW

3.1. DRSC-Stellungnahme zum ED/2019/5

Das Deutsche Rechnungslegung Standards Committee e.V. (DRSC) hat seine Stellungnahme zum ED/2019/5 „*Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction*“ mit Änderungen an IAS 12 am 25.10.2019 veröffentlicht. Die vorgeschlagenen Änderungen betreffen eine Ausnahme zur *initial recognition exemption*, die insbesondere für IFRS 16 Relevanz zeigt. Das DRSC unterstützt den Vorschlag, wonach Transaktionen, in denen beim erstmaligen Ansatz sowohl abzugsfähige als auch zu versteuernde temporäre Differenzen in gleicher Höhe entstehen, nicht unter die Ausnahmeregelung zum Ansatz latenter Steuern (sog. *initial recognition exemption*) fallen sollen. Die vorgeschlagene Begrenzung der Höhe passiver latenter Steuern beim erstmaligen Ansatz auf die Höhe der aktiven latenten Steuern aus derselben Transaktion (IAS 12.22A) sei aber noch klarstellungsbedürftig.

3.2. DRSC-Stellungnahme zu ED/2019/6

Mit Stellungnahme vom 22.11.2019 unterstützt das DRSC grundsätzlich die vorgeschlagenen Änderungen durch ED/2019/6. Die Vorschläge des IASB betreffen IAS 1 und sehen vor die wesentlichen und nicht bedeutenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden offenzulegen. Das DRSC

geht jedoch nicht davon aus, dass durch eine Ersetzung der Verpflichtung zur Angabe der „maßgeblichen“ Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden durch eine Verpflichtung zur Angabe der „wesentlichen“ Methoden das eigentliche Ziel des IASB erreicht wird. Demnach soll nach Ansicht des DRSC vielmehr zwischen relevanten Angaben für den Abschlussadressaten und solchen Angaben ohne Informationswert abgegrenzt werden.

3.3. DRSC-Stellungnahme zu Agenda Decisions aus September 2019

Das DRSC hat am 11.11.2019 zu den sog. Agenda Decisions des IFRS IC aus der September Sitzung Stellung genommen. Darin stimmt das DRSC allen vorläufigen Agenda-Entscheidungen der Sitzung vom September 2019 zu. Zu einer vorläufigen (IFRS 16) sowie zu einer endgültigen Entscheidung (IFRS 15) gab es jedoch Anmerkungen.

- IFRS 16 - Definition of a Lease—Shipping Contract: In dem Fall geht es um die Auslegung des „*customer’s right of use*“ und welche Entscheidungen dieser treffen kann. Es sollte deutlich hervorgehoben werden, dass mit Bezug auf „*all relevant decisions*“ der Begriff „relevant“ bedeutet, den wirtschaftlichen Nutzen aus der Nutzung zu beeinflussen.
- IFRS 15 - Compensation for Delays or Cancellations: Das DRSC hat weiterhin Bedenken, dass die Folgefrage der Bilanzierung von Ausgleichszahlungen, die den Transaktionspreis überschreiten, nicht geklärt ist.

3.4. DRSC-Stellungnahme zum EFRAG-Diskussionspapier zu IAS 19

EFRAG hatte am 15.06.2019 ein Diskussionspapier zu IAS 19 „*Accounting for Pension Plans with an Asset-Return Promise*“ veröffentlicht, welches drei Alternativen für die Bilanzierung von Pensionsplänen vorschlägt, bei denen der höhere Wert aus der Rendite eines bestimmten Vermögenswerts oder einer Gruppe von Vermögenswerten und einer garantierten Mindestrendite zugesagt wird. Die andiskutierten Alternativen sind:

- gedeckelter Vermögenswertrenditeansatz (capped asset return);
- Ansatz auf Grundlage des fair value;
- Erfüllungswertansatz (fulfilment value).

Das DRSC hat sich in seiner Stellungnahme vom 14.11.2019 für die erste Alternative ausgesprochen. Allerdings sei die Anwendbarkeit im deutschen Rechtsraum gering. Weitere Einzelfalllösungen sind nach Ansicht des DRSC jedoch nicht hilfreich, vielmehr bedürfe es dann einer grundlegenden Überarbeitung des IAS 19.

3.5. IDW und WPK-Stellungnahmen zum ESEF-Referentenentwurf

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) äußerte sich mit Stellungnahme vom 15.10.2019 kritisch zum gemeinsamen Entwurf des Bundesjustiz- und des Bundesfinanzministeriums für ein „Gesetz zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte“ (ESEF). Eine Umsetzung des Entwurfs in der vorgelegten Fassung würde in grundlegende handels- und gesellschaftsrechtliche Pflichten eingreifen und sowohl für die betroffenen Unternehmen und deren Organe selbst als auch für die jeweiligen Abschlussprüfer eine Vielzahl offener Fragen hervorrufen.

Auch die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) hat in ihrem Schreiben vom 15.10.2019 Kritik geäußert, wonach der Referentenentwurf einen Paradigmenwechsel darstelle, da die Anforderungen für das Offenlegungsformat der nach dem WpHG zu veröffentlichenden Jahresfinanzberichte bereits für die Aufstellung handelsrechtlicher Abschlüsse und Lageberichte vorgeschrieben werden sollen und erhebliche Belastungen für alle Beteiligten bedeute.

3.6. IDW-Stellungnahme zu ED/2019/4

Mit den vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 17 sollen einige Erleichterungen implementiert werden. U.a. soll der Erstanwendungszeitpunkt um ein Jahr auf den 1. Januar 2022 verschoben werden. Entsprechend soll die für Versicherungsunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen geltende Frist zur (Erst-)Anwendung des IFRS 9 auch verlängert werden. Das IDW begrüßt mit seiner am 11.10.2019 veröffentlichten Stellungnahme grundsätzlich die Initiative des IASB, die Kosten der Implementierung von IFRS 17 zu senken und die Entscheidungsrelevanz der Informationen für Investoren zu erhöhen. Das IDW unterstützt ein möglichst zeitnahes *endorsement* des

IFRS 17, damit die deutschen Versicherungsunternehmen die Möglichkeit haben, den neuen Standard für Berichtsperioden anzuwenden, die am 01.01.2022 beginnen.

Bei einigen Änderungen sieht das IDW jedoch noch Klarstellungs- bzw. Nachbesserungsbedarf. So verweist das IDW u.a. auf die vom IASB nicht übernommene Forderung der Versicherungsbranche, auf die Bildung von sog. *annual cohorts* bei der Aggregation von Versicherungsverträgen zu verzichten (IFRS 17. BC173 ff). Das IDW regt daher (nochmals) an, die Zulässigkeit anderer Methoden klarzustellen und die Entwicklung eines prinzipienbasierten Ansatzes zu prüfen.

3.7. IDW: Modulentwürfe zu IFRS 16, IFRS 9 und IFRS 1

Das IDW veröffentlichte in Q4/2019 mehrere Modulentwürfe. Nachfolgend ein Überblick der Entwürfe zur IDW-IFRS-Modulverlautbarung RS HFA 50 (Veröffentlichung in Klammern):

- IFRS 1-M1: Übergang von einem kombinierten Abschluss auf einen IFRS-Konzernabschluss für einen Geschäftsbereich aufgrund eines geplanten Börsengangs unter Anwendung der *extraction method* (02.12.2019)
- IFRS 16-M1: Bilanzierung von Erbbaurechtsverträgen nach deutschem Recht (27.11.2019)
- IFRS 16-M2: Bilanzierung von Vereinbarungen zur Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer (27.11.2019)
- IFRS 16-M3: Bilanzierung von Mieterdarlehen aus Immobilienleasingverträgen (27.11.2019)
- IFRS 9-M2: Vereinbarkeit des Geschäftsmodells „Halten“ i.S. von IFRS 9 mit dem Verkauf von Forderungen im Rahmen von Factoring-Vereinbarungen (07.11.2019)
- IFRS 9-M3: Beurteilung der Zahlungsstrombedingung bei unterschiedlichen Zugangszeitpunkten von Finanzinstrumenten mit identischen Vertragsbedingungen (07.11.2019)

Die Entwürfe stehen auf der Homepage des IDW zum Download in der Rubrik "IDW Verlautbarungen", "Entwürfe" bereit.

4. AKTIVITÄTEN DES IASB/ IFRS IC

4.1. IASB veröffentlicht „Interest Rate Benchmark Reform“

Mit der geplanten Streichung der Interbank Offered Rates (IBOR) als Benchmark-Zinssatz ab 2021 werden sich insbesondere für die bilanzielle Abbildung von Sicherungsbeziehungen (*Hedge Accounting*) nach IFRS Auswirkungen aufgrund der betroffenen Zinskomponente ergeben. Da aktuell noch unklar ist, welche Zinssätze als neue Benchmark-Zinssätze gelten sollen und zu welchem Zeitpunkt, hat der IASB am 26.09.2019 Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 (*Interest Rate Benchmark Reform*) als Reaktion auf die bestehende Unsicherheit veröffentlicht. Die vorgeschlagenen Änderungen betreffen ausgewählte *Hedge Accounting*-Vorschriften und sollen gewährleisten, bestehende *Hedge Accounting* Beziehungen fortzuführen. Die entsprechend aufgeführten Änderungen sind erst ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden, jedoch ist auch eine vorzeitige Anwendung der Änderungen zulässig (ein *endorsement* vorausgesetzt).

4.2. IASB veröffentlicht ED/2019/7

Der IASB veröffentlichte am 17.12.2019 den Entwurf eines neuen Standards „General Presentation and Disclosures“, der den bisherigen IAS 1 ersetzen soll. Stellungnahmen können bis zum 30.06.2020 eingereicht werden.

Die betreffenden Vorschriften des IAS 1 sollen mit begrenzten Formulierungsänderungen in den neuen Standard übernommen werden, andere weitere Vorschriften sollen u.a. in IAS 8, IFRS 12 und IFRS 7 transferiert werden. IAS 8 soll überdies umbenannt werden in *Basis of Preparation, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. Die Änderungsvorschläge:

- Angabe von zusätzlichen Zwischensummen sowie Einführung von verbindlichen Kategorien in der Gewinn- und Verlustrechnung: Die Bildung von Kategorien (*operating, investing, financing*) mit verpflichtender Angabe von Zwischensummen soll eine bessere Vergleichbarkeit ermöglichen, da alle Unternehmen eine Zwischensumme des Betriebsergebnisses abbilden müssen.

- Einführung von Grundsätzen und Leitlinien bzgl. der (Dis)Aggregation von Abschlussposten im Abschluss. So soll u.a. eine neue Definition ungewöhnlicher (*unusual*) Erträge und Aufwendungen eingeführt werden, die separat im Anhang zu erläutern wären (*requiring all entities to disclose unusual income and expenses in a single note*).
- Definition sowie Leitlinien zur Angabe und Erläuterung von sog. Management Performance Measures im Anhang.
- Gezielte Verbesserungen der Kapitalflussrechnung (insbesondere Aufhebung von Wahlrechten bzgl. der Klassifizierung bestimmter Zahlungsströme in der Kapitalflussrechnung).

4.3. Entscheidung des IFRS IC in Q4/2019

Norm	Kurzbeschreibung	Monat
IFRS 16	Im Falle beidseitiger Kündigungsoptionen ist der Begriff <i>penalty</i> i.S.d. IFRS 16.B34 weit auszulegen. Damit sind wirtschaftliche Anreize, ein Leasingverhältnis nicht zu kündigen, bei der Bestimmung von dessen Laufzeit zu berücksichtigen und nicht nur vertraglich vereinbarte Strafzahlungen.	Nov.

5. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

5.1. EFRAG-Stellungnahme zu IBOR-Änderungen

Die *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) veröffentlichte eine endgültige Übernahmeempfehlung in Bezug auf die im September 2019 veröffentlichten Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7. EFRAG empfiehlt ihre Übernahme für die Anwendung in Europa. Aktuell gibt EFRAG folgenden Hinweis auf der Homepage: „*Almost all formalities for endorsement have been completed. Without pre-empting the final adoption procedures, the amendments could be adopted by mid-January followed by publication in the Official Journal.*“

5.2. Finale EFRAG-Stellungnahme zu ED/2019/6

In der am 12.12.2019 veröffentlichten Stellungnahme unterstützt die EFRAG den Vorschlag, den unbestimmten Verweis auf "significance" durch das definierte Konzept (*defined concept*) der "materiality" zu ersetzen.

Mit Bezug auf das IFRS Practice Statement 2 sei jedoch klarzustellen, dass ein Unternehmen bei der Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auch die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden berücksichtigen muss, die für das Verständnis seines Abschlusses als Ganzes relevant sind. Weiterhin sieht EFRAG einen möglichen Widerspruch der vorgeschlagenen Leitlinien zu den bestehenden Offenlegungspflichten in IAS 8 bei der Wahl und Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Wenn sich eine Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Transaktionen oder Ereignisse bezieht, die für die aktuelle Periode nicht wesentlich sind, aber voraussichtlich in zukünftigen Perioden wesentliche Auswirkungen haben werden, ist nach Ansicht von EFRAG unklar, ob die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode für die aktuelle Periode gemäß den Vorschlägen im Entwurf als unwesentlich anzusehen wäre.

5.3. EFRAG-Stellungnahme zu ED/2019/5

In der Stellungnahme vom 14.11.2019 äußerte sich die EFRAG positiv zum Entwurf ED/2019/5 mit Änderungen an IAS 12 zur *initial recognition exemption*. Die Bedenken von EFRAG sind jedoch u.a.:

- Die Ansatzobergrenze „*recognition cap*“ in IAS 12.22A(b) für eine latente Steuerschuld und die Auswirkungen in den Folgeperioden;
- Der *scope* ist weiter als nur auf Mietverträge (*leases*) und Stilllegungsverpflichtungen (*de-commissioning obligations*) anzusehen;
- Eine Möglichkeit nach EFRAG sei es, wenn das IASB die Anwendung der Vorschläge nur auf Leasingtransaktionen in Betracht ziehe.

6. BLICKPUNKT: DER OBJEKTIVE FEHLERBEGRIFF - EINE DEUTSCHE INTERPRETATION DER IFRS?*

6.1. Ausgangspunkt

Das OLG Frankfurt/M. (OLG) hat mit Beschluss vom 04.02.2019 die Voraussetzungen einer Fehlerfeststellung im Enforcement-Verfahren konkretisiert. Es ist dabei zu dem Schluss gekommen, dass in Fällen unklarer Vorschriften, unbestimmter Rechtsbegriffe und Regelungslücken die BaFin als zuständige Enforcement-Stelle die Auslegung und Rechtsanwendung eines Unternehmens auch dann als fehlerhaft i.S.d. § 109 Abs. 1 WpHG feststellen kann, wenn das Unternehmen mit auslegungsbedürftigen Vorschriften konfrontiert ist und die Auslegung des Unternehmens nachvollziehbar und vertretbar ist.

6.2. Relevanter Sachverhalt des Verfahrens

Das berichtspflichtige Unternehmen hat in seinem IFRS-Konzernabschluss ein Tochterunternehmen, an dem es nicht zu 100% beteiligt ist. Das Tochterunternehmen hat Anteile an einem Einzelunternehmen erworben. Der daraus resultierende Goodwill wurde im Konzernabschluss quotale angesetzt. Die vom Unternehmen vorgenommene Bilanzierung war bzw. ist strittig. In der Literatur ist keine herrschende Meinung erkennbar. Im Wege des Enforcement-Verfahrens wurde dieses Vorgehen beanstandet und als Fehlerfeststellung von der BaFin veröffentlicht. Das berichtspflichtige Unternehmen legte hiergegen Beschwerde vor dem OLG Frankfurt ein. Dieser Beschwerde wurde stattgegeben und die Fehlerveröffentlichung musste revidiert werden. Entscheidend für das Urteil des OLG Frankfurt war, dass es sich zwar um einen quantitativ wesentlichen Fehler (hier: Höhe der Differenz aus dem quotalen und vollen Goodwill), nicht aber um einen qualitativ wesentlichen Fehler handelte. Die qualitative Unwesentlichkeit wurde damit begründet, dass die Zielsetzung des Enforcement-Verfahrens, nämlich die Verlässlichkeit von Konzern- bzw. Unternehmensabschlüssen und -berichten kapitalmarktorientierter Unternehmen durch Aufdeckung und präventive Verhinderung von Unregelmäßigkeiten zu verbessern und so das Vertrauen der Anleger in den Kapitalmarkt wiederherzustellen und nachhaltig zu stärken, durch

eine Fehlerveröffentlichung nicht erreicht werden würde.

Daher gibt es eine Einschränkung der Reichweite des Urteils ausdrücklich auf die Fehlerfeststellung im Enforcement-Verfahren.

Das OLG Frankfurt nahm das Verfahren zum Anlass den Fehlerbegriff in einem Obiter Dictum („nebenbei Gesagtem“) zu diskutieren. Zusammengefasst hält das OLG fest, dass in Fällen unklarer Vorschriften, unbestimmter Rechtsbegriffe und Regelungslücken die BaFin als zuständige Enforcement-Stelle unabhängig von den subjektiven Beweggründen des Bilanzierenden entscheiden kann, ob das Vorgehen des Bilanzierenden richtig oder falsch ist. Hierbei greift der sogenannte objektive Fehlerbegriff, welcher aufgrund des Gleichheitssatzes (Art. 20 Abs. 3 und Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG) geschaffen wurde und bislang bereits im Steuerrecht Anwendung fand. Die Konsequenz hierbei ist, dass es stets nur eine richtige Vorgehensweise, nämlich die von der BaFin entschiedene, geben kann.

6.3. Kritische Auseinandersetzung

Das OLG hatte zwei Möglichkeiten, sich mit dem Fehlerbegriff im Kontext unbestimmter oder lückenhafter IFRS-Regelungen zu befassen:

- Es hätte sich primär mit der Fehlerkonzeption der IFRS befassen und fragen können, ob es danach bei unbestimmten Regelungen immer nur eine richtige Lösung geben kann oder auch zwei oder mehr.
- Es konnte stattdessen auch die deutsche Rechtslehre und Rechtsprechungstradition zur gerichtlichen Überprüfung von Verwaltungshandeln zum Ausgangspunkt nehmen.

Wie dargestellt wählte das OLG das zweite Verfahren, nämlich die Abstimmung auf den national geprägten objektiven Fehlerbegriff, welcher im europäischen Vergleich eine Sonderstellung einnimmt.

Innerhalb der IFRS wird der Fehlerbegriff im IAS 8.5 definiert. IAS 8.5 enthält zwar nur eine Definition des „Fehlers aus früheren Perioden“; da sich bis auf das zeitliche Moment der Fehler der gegenwärtigen Periode hiervon logisch nicht unterscheiden kann, ergibt sich ein allgemeiner Fehlerbegriff. Fehler sind nach IAS 8.5, Weglassungen oder Falschdarstellungen (*misstatements*)

als Folge der Nicht- oder Falschanwendung von Informationen, die bei Freigabe des Abschlusses a) entweder schon verfügbar waren oder b) vernünftigerweise hätten eingeholt werden und berücksichtigt werden müssen. Abgestellt wird auf den Informationsstand und die Informationsverarbeitung, die vernünftigerweise zum Zeitpunkt der Abschlussfreigabe hätte erwartet werden können. Unklarheiten auf der Normenebene und daraus resultierende uneinheitliche Bilanzierungspraktiken werden häufig an den IFRS IC herangetragen. Sofern der IFRS IC diese Unklarheit für auflösbar befindet, reagiert er mit der Entscheidung, das Thema nicht auf die Agenda zur Fortentwicklung der IFRS zu nehmen (sog. Agenda-Entscheidung oder zutreffender Agenda-Rejection).

Ein bisher abweichend bilanzierendes Unternehmen wird trotz der fehlenden Rechtsverbindlichkeit der Agenda-Entscheidungen in dem nach der Veröffentlichung aufzustellenden Abschluss i.d.R. auf die geänderte Bilanzierung übergehen. Hierfür will ED/2018/1 technische Erleichterungen schaffen. Dieser besagt kurzgefasst, dass ein Fehler nur dann vorliegen kann, wenn dieser bereits im Zeitpunkt der Erstellung vorlag. Eine spätere Entscheidung durch das IFRS IC oder durch ein Gericht ist nicht maßgeblich. Bei in Praxis und Schrifttum kontrovers diskutierten Fällen bedeutet dies, dass es mehrere vertretbare und damit fehlerfreie Bilanzierungen geben kann, es somit einen subjektiven Fehlerbegriff innerhalb der IFRS gibt.

6.4. Folgerung

Der Beschluss des OLG erklärt die Gültigkeit des objektiven Fehlerbegriffs, der bislang nur für das deutsche Steuerrecht Anwendung findet, für das Enforcement-Verfahren und die Bilanzierung nach IFRS. Die tragende Grundannahme, es gebe bei unbestimmten oder lückenhaften Regelungen immer nur eine richtige Auslegung und Bilanzierung, fußt auf der deutschen Ermessenslehre, die innerhalb Europas eine Sonderrolle einnimmt. Das Ergebnis verträgt sich nicht mit dem subjektiven Fehlerbegriff von IAS 8 und der Auffassung von IASB und IFRS IC, wonach in vielen Fällen mehr als eine Lösung zulässig ist und der Bilanzierer seine Auslegung anwendet.

Anlage - Überblick über die Projekte des IASB

Maintenance Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
2019 Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard	Request for Information	Jan 2020
2020 Agenda Consultation	Request for Information	H2 2020
Accounting Policies and Accounting Estimates (Amendments to IAS 8)	IFRS Amendment	
Accounting policy changes (Amendments to IAS 8)	Decide Project Direction	-
Amendments to IFRS 17 Insurance Contracts	IFRS Amendment	Q2 2020
Availability of a Refund (Amendments to IFRIC 14)	IFRS Amendment	-
Classification of Liabilities as Current or Non-current (Amendments to IAS 1)	IFRS Amendment	Jan 2020
Deferred tax related to assets and liabilities arising from single transaction (Amendments to IAS 12)	ED Feedback	Mar 2020
Disclosure Initiative - Accounting Policies	ED Feedback	Feb 2020
Disclosure Initiative - Targeted Standards level Review of Disclosures	ED	H2/2020
Fees in the '10 per cent' test for derecognition of Financial Liabilities (Amendments to IFRS 9)	IFRS Amendment	Q2/2020
IBOR Reform and its Effects on Financial Reporting - Phase 2	ED	Q2/2020
Lease Incentives (Amendment to IE 13 accompanying IFRS 16)	IFRS Amendment	Q2/2020
Onerous Contracts - Cost of Fulfilling a Contract (Amendments to IAS 37)	IFRS Amendment	Q2 2020
Property, Plant and Equipment: Proceeds before Intended Use (Amendments to IAS 16)	IFRS Amendment	Mar 2020
Subsidiary as a First-time Adopter (IFRS 1)	IFRS Amendment	Q2/2020
Taxation in Fair Value Measurements (Amendments to IAS 41)	IFRS Amendment	Q2/2020

Updating a Reference to the Conceptual Framework (Amendments to IFRS 3)	IFRS Amendment	Q2/2020
Standard-Setting Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Management Commentary	ED	H2/2020
Rate-regulated Activities	ED	Q2 2020
Primary Financial Statements	ED	H2 2020
Research Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Business Combinations under Common Control	Discussion Paper	Q2/2020
Dynamic Risk Management	Core Model Outreach	Q2/2020
Extractive Activities	Review Research	Q2/2020
Financial Instruments with Characteristics of Equity	Decide Project Direction	H2/2020
Goodwill and Impairment	Discussion Paper	Feb 2020
Lack of Exchangeability (Amendments to IAS 21)	Work in Progress	-
Pension Benefits that Depend on Asset Returns	Review Research	H2/2020
Post-implementation Review of IFRS 10, IFRS 11 and IFRS 12	Review Research	Feb 2020
Provisions	Review Research	Jan 2020
Subsidiaries that are SMEs	Review Research	Jan 2020
Other Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
2020 Agenda Consultation	Request for Information	H2/2020
Due Process Handbook Review	ED Feedback	-
IFRS Taxonomy Update—Interest Rate Benchmark Reform (Amendments to IFRS 9, IAS 39 and IFRS 7)	Proposed Update Feedback	-

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhrentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Godesbergerallee 119
53175 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Straße 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstraße 7
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

CHEMNITZ

Sophienstraße 7
09130 Chemnitz
Telefon: +49 371 4348-0
Telefax: +49 371 4348-300
chemnitz@bdo.de

DORTMUND

Stockholmer Allee 32b
44269 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLensburg

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 95941-111
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Bismarckallee 9
79098 Freiburg i Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Koboldstraße 2
24118 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEER (BDO DPI AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)

Hauptstraße 1
26789 Leer
Telefon: +49 491 978 80 0
Telefax: +49 491 978 80 199
info@bdo-dpiag.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Landaubogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 76906-0
Telefax: +49 89 76906-144
muenchen@bdo.de

OLDENBURG (BDO Arbicon GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)

Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Telefon: +49 441 98050-0
Telefax: +49 441 98050-180
kontakt@bdo-arbicon.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-28
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de


WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Brussels Airport
The Corporate Village, Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
B-1930 Zaventem
Telefon: +32 2 778 01 00
Telefax: +32 2 771 56 56
www.bdointernational.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen. BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB Andrea Bruckner • RA Parváz Rafiqpoor
WP StB Roland Schulz • Sitz der Gesellschaft:
Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Str. 8
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120

www.bdo.de

